

Botsing van administratieve stelsels bij de invoering van het BTW-compensatiefonds

Mattheus Wassenaar

SAMENVATTING Een groot aantal onderzoeken op velerlei terreinen van overheidsvoorzieningen heeft aangetoond dat het uitbesteden van overheidstaken tot lagere kosten kan leiden. Overheden zijn echter niet in staat dit kostenvoordeel volledig te realiseren, omdat de keuze tussen zelf uitvoeren en uitbesteden wordt beïnvloed door de wijze waarop de omzetbelasting wordt geheven. Bij het uitbesteden van een activiteit aan een private partij wordt over de volledige kosten BTW betaald, terwijl bij het zelf uitvoeren van dezelfde activiteit de overheid alleen over de inkoopkosten BTW betaalt. Daarnaast bestaat er voor overheden een prikkel om op zoek te gaan naar fiscale constructies om daarmee de last van de omzetbelasting te beperken. Om de verstoring van de heffing van BTW op te heffen is per 1 januari 2003 het BTW-compensatiefonds ingevoerd. Bij de invoering van het fonds ontstond een complex comptabel probleem doordat de gemeenten en provincies hun administraties hebben ingericht volgens het baten-lastenstelsel, terwijl het BTW-compensatiefonds de uitkeringen op kasbasis verstrekt. In dit artikel wordt ingegaan op de gekozen oplossing en op de werking van het BTW-compensatiefonds in de praktijk bij gemeenten.

Drs. M.C. Wassenaar is werkzaam bij het Centraal Bureau voor de Statistiek als sectorhoofd Financiële Instellingen en Overheid (mwrr@cbs.nl). Hij werkte tot 1 september 2003 bij het Ministerie van Financiën en was daar gedurende langere tijd nauw betrokken bij de voorbereiding van de invoering van het BTW-compensatiefonds.

1 Inleiding

Op 1 januari 2003 is het BTW-compensatiefonds voor gemeenten en provincies ingevoerd¹. Het fonds heeft tot doel de verstoring van de werking te elimineren die de BTW-heffing heeft in de keuze van deze overheden tussen het zelf uitvoeren van taken en het uitbesteden daarvan aan private partijen. Bij de invoering van het fonds ontstond een complex comptabel probleem doordat de gemeenten en provincies hun administraties hebben ingericht volgens het baten-lastenstelsel, terwijl het BTW-compensatiefonds de uitkeringen op kasbasis verstrekt. Het probleem is opgelost door de compensatie uit het fonds met een jaar vertraging uit te keren.

Paragraaf 2 van dit artikel beschrijft de redenen voor de invoering van het BTW-compensatiefonds en paragraaf 3 gaat nader in op de werking van het fonds. Paragraaf 4 behandelt de comptabele problematiek rond de invoering van het fonds, waarna paragraaf 5 ingaat op de gekozen oplossing. In paragraaf 6 worden de uitkomsten beschreven van het onderzoek naar de werking van de oplossing in de praktijk bij gemeenten. Paragraaf 7 rondt het artikel af met een conclusie.

2 Invoering BTW-compensatiefonds

Een groot aantal onderzoeken op velerlei terreinen van overheidsvoorzieningen heeft aangetoond dat het uitbesteden van overheidstaken tot lagere kosten kan leiden. Daarbij kunnen efficiencyvoordelen van 15% tot 20% worden gerealiseerd (Domberger en Jensen, 1997). Voorbeelden van activiteiten die de private sector goedkoper dan de overheid kan uitvoeren, zijn huisvuilinzameling, brandpreventie, schoonmaakactiviteiten en waterzuivering (Tang, 1997). In Nederland is veel onderzoek verricht naar de kostenvoordelen bij het uitbesteden van de inzameling van huishoudelijk afval. Ook daarbij is een potentieel kostenvoordeel

zichtbaar van 15% tot 20% (Gradus en Dijkgraaf, 1997; Dijkgraaf en Gradus, 2003). Gemeenten zijn niet in staat dit kostenvoordeel volledig te realiseren door de wijze waarop de omzetbelasting de keuze tussen zelf uitvoeren en uitbesteden beïnvloedt. Dijkgraaf, Gradus en Melenberg (2003) laten overigens zien dat niet alleen kostenoverwegingen een rol spelen bij de keuze om huisvuil privaat te laten inzamelen. Ook de grootte van de gemeente en het bestaan van belangengroepen (vakbonden) zijn relevant. Opvallend genoeg spelen ideologische overwegingen een minder belangrijke rol.

De keuze van overheden om activiteiten zelf uit te voeren of uit te besteden wordt sterk beïnvloed door de heffing van omzetbelasting. Dit is het gevolg van de bijzondere positie die overheidsprestaties binnen de Wet op de Omzetbelasting innemen. Anders dan bij activiteiten van ondernemers zijn hun activiteiten – voorzover er sprake is van overheidsprestaties – niet met BTW belast. Daar staat tegenover dat de BTW die bij de inkoop wordt betaald, niet bij de aangifte in aftrek kan worden gebracht (Braun en Finkensieper, 2003)². De heffing van omzetbelasting leidt daardoor bij overheden tot verstoringen in afwegingen die zij maken. De belangrijkste verstoring treedt op in de afweging die overheden maken tussen het zelf uitvoeren van taken of het uitbesteden daarvan aan een private partij. Bij het uitbesteden van een activiteit wordt over de volledige kosten BTW betaald, terwijl bij het zelf uitvoeren van dezelfde activiteit de overheid alleen over de inkoopkosten BTW betaalt. Het verschil tussen beide alternatieven is de BTW-last over de toegevoegde waarde, in het algemeen de loonkosten. In het geval van uitbesteden zijn deze onderdeel van de inkoopkosten en wordt daarover BTW in rekening gebracht. Bij het zelf uitvoeren van de activiteit zijn de medewerkers in dienst van de overheid en zijn er geen BTW-lasten aan verbonden. Hierdoor kunnen de uiteindelijke kosten van uitbesteden hoger zijn, hoewel de kosten – afgezien van de lasten van de BTW – lager zijn. Hierdoor kan het zijn dat private partijen een taak op zich goedkoper kunnen uitvoeren, maar dat door de heffing van omzetbelasting de private partij duurder is. Wanneer de overheid louter op financiële gronden een keuze maakt tussen zelf uitvoeren en uitbesteden van een taak, kiest ze voor zelf uitvoeren. Dit is maatschappelijk minder gewenst, er treden welvaartsverliezen op. Het gevolg is ook dat private partijen niet een eerlijke mogelijkheid krijgen hun diensten aan te bieden aan overheden doordat er geen sprake is van een *level playing field* tussen private en publieke partijen. Sectoren waar

mogelijkheden voor overheden bestaan om taken uit te besteden, zijn de inzameling van huishoudelijk afval, catering, schoonmaak, onderhoud aan de openbare ruimte en archiefwerkzaamheden. De BTW-verstoring leidt er ook toe dat er voor overheden een prikkel bestaat om op zoek te gaan naar fiscale constructies om daarmee de last van de omzetbelasting te beperken. Ook moeten overheden omzetbelasting betalen wanneer zij onderling personeel uitwisselen waardoor dit wordt afgeremd.

3 Werking BTW-compensatiefonds

Om de verstoring van de heffing van BTW op te heffen, is per 1 januari 2003 het BTW-compensatiefonds ingevoerd. Uit het fonds krijgen gemeenten en provincies de BTW gecompenseerd die zij ter zake van hun compensabele *niet-ondernemersprestaties* in rekening gebracht krijgen^{3,4,5}. Door deze BTW te compenseren, wordt de afweging rond het uitbesteden van activiteiten niet meer gebaseerd op een vergelijking van de bruto kosten (inclusief BTW) maar op een vergelijking van de netto kosten (exclusief BTW). Overheden kunnen daardoor dezelfde keuzes maken als private partijen, zij het dat die de betaalde BTW terugkrijgen bij de BTW-aangifte. Door de compensatie verdwijnt het kostennadeel van uitbesteden aan private partijen. De gemeenten en provincies kunnen daardoor optimaal gebruikmaken van potentiële efficiencyvoordelen van private partijen en zullen eerder besluiten tot het uitbesteden van activiteiten⁶. Niet alleen de BTW over uitbestede activiteiten wordt gecompenseerd, de overheden ontvangen compensatie over de volledig betaalde BTW ter zake van niet-ondernemersprestaties⁷.

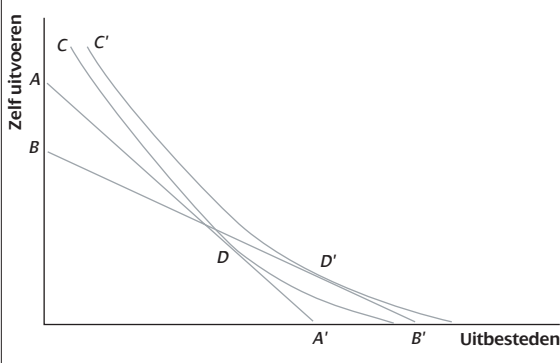
Het fonds is budgettair neutraal ingevoerd door het gemeente- en provinciefonds met een bedrag te verlagen om daarmee het BTW-compensatiefonds te voeden. Dit bedrag is gelijk aan deze historische BTW-lasten van de deelnemende overheden (het BTW-bedrag dat zij in 2003 hadden betaald als het fonds niet was ingevoerd). Na de invoering van het fonds zullen gemeenten en provincies vaker de keuze maken activiteiten uit te besteden. Dit leidt tot hogere BTW-ontvangsten voor het Rijk die aan het fonds worden toegevoegd. Voor 2004 wordt een totaal aan BTW-compensatie geraamd van € 1,6 miljard⁸.

4 Activaproblematiek

Als gemeenten en provincies over hun uitgaven de betaalde BTW gecompenseerd krijgen, speelt de betaalde BTW in de afwegingen die zij maken geen

Box 1. Effecten invoering BTW-compensatiefonds*(ontleend aan Wassenaar, 1999)*

In de grafiek worden de gevolgen van de invoering van het BTW-compensatiefonds weergegeven. In de uitgangssituatie wordt de keuze tussen zelf uitvoeren en uitbesteden bepaald door de budgetlijn AA' en de nutscurve C. Punt D is het optimum. De invoering van het compensatiefonds heeft twee gevolgen. De algemene uitkeringen aan gemeenten en provincies (het gemeente- en provinciefonds) worden gekort (het verschil tussen de punten A en B) en uitbesteden wordt goedkoper (de overgang van A' naar B', de helling van de budgetlijn verandert). Na de invoering van het fonds kan het oude optimum D nog steeds gerealiseerd worden. Door de relatieve prijsdaling van uitbesteding wordt het echter mogelijk om punt D' te realiseren, wat een hoger nutsniveau oplevert.

Grafiek 1. Effecten invoering BTW-compensatiefonds

rol meer. Daarom is er voor gekozen in de administratie – in lijn met de geldende voorschriften – de uitgaven netto te boeken, dat wil zeggen exclusief de gecompenseerde BTW⁹. Bij de invoering van het fonds leidt deze keuze tot een comptabel probleem (het *activaprobleem*) omdat gemeenten en provincies hun administratie baseren op het baten-lastenstelsel en het fonds uitkeert op kasbasis. Vanwege het baten-lastenstelsel van de gemeenten en provincies werken de afschrijvingen op de BTW-component in de gemeentelijke en provinciale investeringen uit het verleden nog door in de exploitatie. Daarnaast komt het effect van de lagere uitgaven pas in de loop van de afschrijvingsperiode van een investeringsgoed in de administratie naar voren. De uitkering uit het BTW-compensatiefonds houdt daarmee geen rekening. De hoogte van de uitkering uit het BTW-compensatiefonds is namelijk gebaseerd op de hoogte van de totale BTW-uitgaven – op kasbasis – in hetzelfde jaar. Tegenover dit activaprobleem staat een positief rente-effect. Dit effect ontstaat doordat de balanswaarde van activa en daardoor de vermogensbehoefte en de

daarmee gepaard gaande rentelasten dalen. Dit positieve effect speelt vooral op de langere termijn. Het activaprobleem wordt aan de hand van een gestileerd voorbeeld toegelicht in box 2. De omvang van het probleem werd bij de invoering van het fonds geraamd op € 1,3 miljard.

5 Mogelijke oplossingen

Het activaprobleem wordt veroorzaakt door het verschil in boekhoudmethoden tussen het BTW-compensatiefonds (kasstelsel) en de deelnemende overheden (baten-lastenstelsel). Het lag daarmee voor de hand dit probleem via de comptabele regelgeving op te lossen. Een eenvoudige oplossing zou zijn de overheden te verplichten de compensatie van BTW niet te verrekenen bij hun uitgaven. Zij zouden dan deze niet netto maar bruto boeken. Hierdoor zouden in het voorbeeld in box 2 de som van de afschrijvingen niet dalen naar een structureel niveau van 80, maar op het niveau van 100 blijven, waardoor het saldo op 0 zou blijven. Omdat de betaalde BTW dan nog steeds een rol zou blijven spelen in de administratie van deze overheden, werd deze oplossing ongewenst geacht. Een tweede nadeel zou zijn dat de BTW-compensatie extracomptabel verwerkt zou moeten worden om alsnog een reële vergelijking te kunnen maken in de kosten tussen zelf uitvoeren en uitbesteden. Daarom is gekozen voor de oplossing van de *vertraagde uitname*¹⁰. Deze houdt in dat de overheden de compensatie van de BTW met een jaar vertraging uitgekeerd krijgen. Voor de budgettaire neutrale invoering van het BTW-compensatiefonds voor het Rijk hoeft het gemeente- en provinciefonds het eerste jaar na invoering (2003) daardoor nog niet te worden verlaagd. Het Rijk hoeft immers nog niets uit te keren. De gemeenten en provincies zetten aan het einde van het jaar een vordering op hun balans ter grootte van het BTW-bedrag dat zij in het volgende jaar – over het voorafgaande jaar – verwachten te ontvangen uit het fonds. Het bedrag dat in 2003 niet uitgenomen wordt uit het gemeente- en provinciefonds kunnen de gemeenten en provincies aanwenden om het budgettaire probleem op te lossen. Voor het Rijk is deze oplossing budgettair neutraal, omdat nog steeds alleen uitgekeerd wordt wat is uitgenomen. De oorzaak van het activaprobleem ligt in het verschil in de administratieve stelsels van het BTW-compensatiefonds en dat van gemeenten en provincies. De oplossing is daarmee in lijn, ook hier is gebruikgemaakt van het verschil tussen de beide stelsels. Het met een jaar vertraagd uitkeren van de middelen kost de deel-

Box 2. Activaproblematiek in een voorbeeld

Deze box geeft op een globale wijze inzicht in de aard van het activaprobleem. Het activaprobleem ontstaat doordat het fonds uitkeert op kasbasis, terwijl de gemeenten en provincies in hun administratie uitgaan van het baten-lastenstelsel. Eerst worden de effecten van de invoering van het BTW-compensatiefonds beschreven, geredeneerd vanuit de kassituatie. Vervolgens worden de effecten beschreven geredeneerd vanuit het stelsel van baten en lasten.

(ontleend aan Wassenaar et al., 2003)

Uitwerking activa probleem

Stel, de gemeenten hebben gezamenlijk een totaal aan uitgaven van 100 per jaar, volledig bestaande uit investeringen die in vier jaar in gelijke termijnen worden afgeschreven. De investeringen worden volledig gedekt uit de algemene uitkering uit het gemeentefonds. In de investeringen zit een bedrag van 20 aan BTW opgenomen. De budgettaire positie voor de gemeenten ziet er rond de invoering van het fonds als volgt uit.

Tabel 1. Werking van het BTW-compensatiefonds, gezien vanuit kasstelsel

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Uitgaven							
Investerings	100	100	100	100	100	100	100
Inkomsten							
Uitkering gemeentefonds	100	100	80	80	80	80	80
Uitkering BTW-compensatiefonds			20	20	20	20	20
Saldo	0	0	0	0	0	0	0

De totale uitgaven van de gemeenten bedragen alle jaren 100, zowel voor als na de invoering van het BTW-compensatiefonds. Voor 1 januari 2003 ontvangen de gemeenten dit bedrag uit het gemeentefonds. Na 1 januari 2003 ontvangen de gemeenten de BTW – jaarlijks een bedrag van 20 – uit het BTW-compensatiefonds. Om dit fonds te voeden, wordt het gemeentefonds navenant verlaagd. Zoals in de hoofdstuk wordt toegelicht is de uitname het eerste jaar gelijk aan het totale bedrag dat aan BTW-compensatie wordt gevraagd. In het voorbeeld bedraagt dit 20. Het gemeentefonds komt daarmee op een niveau van 80. Op macroniveau, uitgaande van de kassituatie, loopt de invoering glad. Het totaal aan inkomsten en uitgaven wijzigt niet, er vindt alleen een verschuiving plaats van de algemene uitkering uit het gemeentefonds naar het BTW-compensatiefonds. Op kasbasis gaan zowel het Rijk als de deelnemende overheden als collectief er niet op voor- of achteruit.

Redenerend vanuit het baten-lastenstelsel van de gemeenten en de provincies treedt echter wel een budgettair effect op. De gemeenten en provincies zijn wettelijk verplicht hun administratie in te richten volgens het stelsel van baten en lasten. Uitgaven worden niet geboekt naar het moment van betaling, maar naar het moment dat het profijt wordt genoten. Als een activum meerdere jaren meegaat, komen de lasten daarvan dus verspreid over meerdere jaren terug in de rekening. Op het activum wordt dan gedurende een aantal jaren afgeschreven. Het activum wordt gedurende deze periode aan het einde van elk jaar tegen een lagere waarde opgenomen op de balans.

In het baten-lastenstelsel zijn de overheden verplicht uit te gaan van netto kosten, dat wil zeggen de kosten verlaagd met de lasten van de BTW. Deze worden immers bij aanschaf uit het fonds gecompenseerd en mogen daarom geen rol meer spelen in de administratie.

De gemeenten investeren jaarlijks voor een bedrag van 100 en schrijven dit in vier jaar af. Het jaarlijkse bedrag aan afschrijvingen bedraagt voor de invoering van het BTW-compensatiefonds daardoor 100. Na de invoering van het fonds krijgen de gemeenten de BTW terug die zij over de investeringen moeten betalen. Daardoor dalen de jaarlijkse investeringen naar een structureel niveau van 80. In de overgangssituatie wordt er nog afgeschreven op 'oude activa' waar nog BTW in zit. Het voordeel van de lagere afschrijvingen komt daardoor pas na enkele jaren volledig tot uitdrukking in de administratie.

Tabel 2. Werking van het BTW-compensatiefonds, gezien vanuit het baten-lastenstelsel.

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Lasten							
Afschrijvingen	100	100	95	90	85	80	80
WV over oude activa (aangeschaft voor 2003)	100	100	75	50	25	0	0
WV over nieuwe activa (aangeschaft vanaf 2003)	0	0	20	40	60	80	80
Baten							
Uitkering gemeentefonds	100	100	80	80	80	80	80
Saldo	0	0	-15	-10	-5	0	0

Dit gestileerde voorbeeld laat de aard van het activaprobleem zien met in dit voorbeeld een totale omvang van 30 (de optelling van de tekorten in de jaren 2003-2005). Het activaprobleem kan op twee manieren omschreven worden. De eerste benadering is dat er een probleem is rond de 'oude activa', de activa die bij invoering op de balans staan. Hierin zit nog BTW die moet worden afgeschreven (in het voorbeeld tot en met 2005). Pas wanneer deze BTW uit de administratie verdwenen is, is het probleem opgelost. De tweede benadering is dat het voordeel van de compensatie van BTW pas aan het einde van de afschrijvingsperiode van de in 2003 aangeschafte activa tot uitdrukking is gekomen in lagere afschrijvingslasten.

Het gestileerde voorbeeld gaat uit van de situatie van een gemiddelde gemeente, waarvoor de verlaging van het gemeentefonds gelijk is aan de hoogte van de jaarlijkse BTW-lasten. Door de verschillen tussen gemeenten treden in de praktijk ook om deze reden positieve en negatieve budgettaire effecten op. Geeft een gemeente bijvoorbeeld vanwege lage belastinginkomsten relatief weinig uit, dan zal de uitkering uit het BTW-compensatiefonds lager zijn dan de verlaging van het gemeentefonds. Hierdoor wordt een gemeente met een structureel tekort geconfronteerd. In tabel 1 zou de regel 'saldo' een tekort laten zien omdat de uitkering uit de beide fondsen lager is dan het totaal van de investeringen. Een gemeente met relatief hoge uitgaven krijgt een hogere compensatie dan gemiddeld en heeft dus een voordeel bij de invoering van het fonds.

nemende overheden – behoudens het rente-effect – geen geld, maar levert het Rijk wel een kasvoordeel op dat is ingezet ter oplossing van het probleem.

Daarnaast wordt gebruikgemaakt van de reserves en voorzieningen die gemeenten en provincies in de loop van de jaren hebben opgebouwd waarmee toekomstige uitgaven bekostigd kunnen worden. Door de invoering van het BTW-compensatiefonds is de koopkracht van deze reserves en voorzieningen toegenomen, de BTW over de toekomstige uitgaven hoeft immers niet meer bekostigd te worden. Bij de oplossing van het activaprobleem kunnen de gemeenten en provincies deze koopkrachtstijging inzetten door de reserves en voorzieningen te verlagen met de vrijvallende BTW-component. Tot slot treedt een positief budgettair effect op doordat de balanswaarde en daardoor de vermogensbehoefte van de deelnemende overheden dalen, waardoor de rentelasten op termijn lager uitkomen.

Voor de praktische verwerking van de oplossing van het activaprobleem in de administratie zijn twee mogelijkheden beschikbaar. Deze sluiten aan bij de beoordeling van de oorzaak van het probleem zoals beschreven bij tabel 1. De eerste optie is dat gemeenten bij de invoering direct de BTW-lasten in de activa op de balans afschrijven, ten laste van de beschikbare middelen uit de vertraagde uitname en de vrijvallende middelen uit de reserves en de voorzieningen. In het voorbeeld dalen de afschrijvingen dan direct naar een bedrag van 20 per jaar. De tweede optie is dat gemeenten een egaliseringsreserve op hun balans zetten die wordt gevoed door het bedrag uit de vertraagde uitname en de vrijvallende middelen uit de reserves en voorzieningen. Elk jaar dat er een tekort is (de negatieve saldi van 15, 10 en 5) wordt dit ten laste van de reserves gebracht. Idealiter is aan het einde van de overgangssituatie de egaliseringsreserve uitgeput.

6 Oplossing in de praktijk

Zoals hiervoor is aangegeven is het activaprobleem vooral opgelost door de compensatie een jaar vertraagd te laten uitkeren en het eerste jaar het gemeentefonds en provinciefonds niet te verlagen. Gemeenten en provincies kunnen in het jaar zelf de BTW die bij het fonds wordt geclaimd als vordering in hun administratie opnemen. Doordat het fonds het eerste jaar nog geen BTW hoeft uit te keren, hoefde het Rijk het gemeentefonds en provinciefonds nog niet te verlagen om het BTW-compensatiefonds te voeden. Dit budgettaire voordeel voor gemeenten en provincies – met een omvang van € 0,8 miljard – kon worden aangewend om het activaprobleem bij invoering op te lossen. Daarnaast konden de reserves en voorzieningen van gemeenten en provincies worden verlaagd met € 0,5 miljard omdat door de invoering van het BTW-compensatiefonds de koopkracht van deze reserves en voorzieningen was gestegen. Met minder middelen konden gemeenten en provincies na invoering van het fonds immers dezelfde hoeveelheid goederen en diensten aankopen. De beide positieve effecten waren vrijwel gelijk aan de geschatte omvang van het activaprobleem¹¹.

Vanwege aanhoudende klachten vanuit gemeenten dat de gekozen oplossing voor het activaprobleem ontoereikend was, heeft de staatssecretaris van Financiën onderzoek laten uitvoeren naar de omvang van het activaprobleem bij gemeenten en de mate waarin de gekozen oplossing toereikend zou zijn (Ministerie van Financiën, 2004). De uitkomsten van het onderzoek laten zien dat de gekozen oplossing voor de meeste gemeenten toereikend is als dekking voor de activaproblematiek, maar dat er tussen individuele gemeenten wel grote verschillen bestaan. Het activaprobleem kwam voor de dertig onderzochte gemeenten uit op € 200 miljoen. De vrijval van de

BTW begrepen in de reserves van de gemeenten werd voor deze dertig gemeenten bepaald op € 66 miljoen. Het voordeel van de vertraagde uitname kwam uit op € 124 miljoen. Het saldo van het probleem en de beide oplossingen kan gedekt worden uit het veronderstelde rentevoordeel dat geschat wordt op circa € 34 miljoen. Of de gekozen oplossing voor een individuele gemeente ook voldoende is, hangt af van verschillende factoren. De eerste is de mate waarin er op de balans nog veel 'oude activa' staan met daarin een compensabele BTW-component. De tweede factor is de mate waarin een gemeente of provincie reserves of voorzieningen heeft die ingezet kunnen worden. Daarmee leiden verschillen in activeringsbeleid, het tempo van afschrijven en het reserve- en voorzieningenbeleid tot grote verschillen. Gemeenten die weinig hebben geactiveerd, snel hebben afgeschreven en veel reserves of voorzieningen hebben opgenomen hebben voordeel bij de gekozen oplossing. Gemeenten met veel activa op de balans en weinig reserves en voorzieningen – bijvoorbeeld voormalige artikel 12-gemeenten – worden geconfronteerd met een budgettair probleem.

7 Conclusie

Het BTW-compensatiefonds geeft gemeenten en provincies de mogelijkheid meer gebruik te maken van de uitvoering van activiteiten door private partijen waarmee grote efficiencyvoordelen kunnen worden gerealiseerd. Het comptabele probleem dat ontstond bij de invoering van het fonds is opgelost door de compensatie met een jaar vertraging uit te keren. De gekozen oplossing lijkt voor de meeste gemeenten en provincies adequaat, hoewel afhankelijk van in het verleden gevoerd financieel beleid ook een aantal gemeenten en provincies forse budgettaire nadelen zullen ondervinden. ■

Literatuur

- Aujean, M., P. Jenkins en S. Poddar, (1999), A New Approach to Public Sector Bodies, in: *International VAT-Monitor*, vol. 10, pp. 144-149.
- Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (2003).
- Braun, K.M. en M.J. Finkensieper, (2003), Ondernemerschap in de omzetbelasting, in: *Fiscaal Ondernemersrecht*, pp. 103-111.
- Domberger, S. en P. Jensen, (1997), Contracting out by the public sector, in: *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 4, pp. 67-78.
- Dijkgraaf, E. en R.H.J.M. Gradus, (2003), Cost Savings of Contracting Out Refuse Collection, in: *Empirica*, vol. 30, pp. 149-161.
- Dijkgraaf, E., R.H.J.M. Gradus en B. Melenberg, (2003), Contracting Out Refuse Collection, in: *Empirical Economics*, vol. 28, pp. 553-570.
- Gradus, R.H.J.M. en E. Dijkgraaf, (1997), Vuilophaal kan goedkoper: de winst van uitbesteding, in: *Economisch Statistische Berichten*, vol. 82, pp. 144-147.
- Ministerie van Financiën, (2004), *Rapport inzake onderzoek financiële uitwerking activaproblematiek BTW-compensatiefonds*, Den Haag.
- Tang, K.L., (1997), Efficiency of the private sector: a critical review of empirical evidence from public services, in: *International Review of Administrative Sciences*, vol. 63, pp. 459-474.
- Tweede Kamer, (2001), Brief van de Minister van Financiën, 27 293, nr. 10.
- Tweede Kamer, (2002), Brief van de Minister en de Staatssecretaris van Financiën, 27 293, nr. 17.
- Tweede Kamer, (2004), Begroting BTW-compensatiefonds, 29 200 G, nr. 2.
- Vervloed, J.L.M.J. en W.B. Bod, (1999), *Wegwijs in de BTW*, Koninklijke Vermande/SDU, Den Haag.
- Wassenaar, M.C., (1999), BTW-compensatiefonds maakt uitbesteden aantrekkelijker, in: *Economisch-Statistische Berichten*, vol. 84, pp. 709-711.
- Wassenaar, M.C., H.W.I.M. Wolvers en B. Bijl, (2003), *Het BTW-compensatiefonds*, SDU, Den Haag.
- Wassenaar, M.C. en R.H.J.M. Gradus, (2004), Contracting out: The importance of a solution for the VAT distortion, in: *CES-ifo Studies*, vol. 50, pp. 377-396.

Noten

- 1 Het fonds staat naast gemeenten en provincies ook open voor kaderwetgebieden. Dit zijn regionale openbare lichamen in de zin van de Kaderwet bestuur in verandering. In dit artikel worden, waar gesproken wordt over gemeenten en provincies, ook de kaderwetgebieden bedoeld.
- 2 Een vergelijkbaar effect treedt op wanneer ondernemers en overheden prestaties aanbieden die door de wetgever worden beschouwd als vrijgestelde ondernemersprestaties (bancaire activiteiten, sociaal-culturele prestaties, onderwijs). Als een overheid prestaties verricht die vergelijkbaar zijn met die van marktpartijen, dan is er sprake van belaste ondernemersprestaties en vallen deze onder de heffing van omzetbelasting. Zie noot 4 en Vervloed en Bod (1999) voor een nadere toelichting.
- 3 Het BTW-compensatiefonds is beperkt tot gemeenten, provincies en kaderwetgebieden. Het belangrijkste argument hiervoor was dat met deze overheidslagen al een financiële relatie bestaat in de vorm van een begrotingsfonds, namelijk het gemeente- en provinciefonds. De minister van Financiën heeft expliciet aangegeven dat voor andere publieke sectoren – zoals waterschappen, politieregio's en organisaties in de zorgsector en het onderwijs – geen compensatiefonds wordt opgericht, ondanks dat de geschetste BTW-problematiek daar ook voor kan komen (Tweede Kamer, 2002).
- 4 Er wordt compensatie gegeven over de niet-ondernemersprestaties, wat vrijwel geheel overeenkomt met de overheidsprestaties van de gemeenten en provincies. Er wordt geen compensatie gegeven over de vrijgestelde en belaste ondernemersprestaties van de deelnemende overheden. Vrijgestelde ondernemersprestaties zijn die prestaties die via artikel 11 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting. Het gaat veelal om prestaties van sociale of culturele aard, prestaties die een educatief karakter hebben of prestaties die sportverenigingen aanbieden aan hun leden. Bij vrijgestelde ondernemersprestaties brengt de aanbieder geen BTW in rekening aan de afnemer. Tegelijkertijd kan de

betaalde inkoop-BTW ook niet bij de aangifte in aftrek worden gebracht. De bij inkoop betaalde BTW blijft dan drukken op de uiteindelijke kosten. Bij de vrijgestelde ondernemersprestaties verhinderen de Europese richtlijnen de mogelijkheid van compensatie. Bij belaste ondernemersprestaties speelt de verstoring van de afweging niet omdat de bij inkoop betaalde BTW bij de aangifte verrekend kan worden. Zie Wassenaar, Wolvers en Bijl (2003) voor een nadere toelichting.

- 5 Op het uitgangspunt dat alle BTW over niet-ondernemersprestaties wordt gecompenseerd bestaat een aantal uitzonderingen. Zo wordt geen compensatie verstrekt over aankopen die worden verricht ten behoeve van derden (om daarmee misbruik van het fonds te voorkomen). Ook zijn uitzonderingen in de Wet op het BTW-compensatiefonds opgenomen om misbruik rond de invoeringsdatum door het verschuiven van aankopen te voorkomen. Tot slot wordt gedurende de invoeringsjaren de uitkering met een percentage gekort om gemeenten en provincies die worden geconfronteerd met een relatief groot budgettair nadeel op kasbasis te compenseren. Zie Wassenaar, Wolvers en Bijl (2003) voor een nadere toelichting.
- 6 Voor overheidsbedrijven – bijvoorbeeld de gemeentelijke afvalinzameling voor bedrijfsafval – speelt de BTW-problematiek niet. Zij zijn bij wet verplicht BTW in rekening te brengen bij de afnemers en kunnen de bij inkoop betaalde BTW bij de aangifte in aftrek brengen.
- 7 Er is voor de invoering van een compensatiefonds gekozen omdat alternatieve oplossingen voor het BTW-probleem – vanwege de voorschriften uit de Europese BTW-richtlijnen – niet mogelijk bleken (Aujean et al., 1999). Nederland heeft niet de mogelijkheid om de voorschriften uit de richtlijn zelf aan te passen of daar van af te wijken. Verschillende lidstaten van de Europese Unie – zoals Denemarken, Finland en Zweden – kennen een vergelijkbaar fonds (Wassenaar en Gradus, 2004).
- 8 Tweede Kamer (2004).
- 9 Deze administratieve voorschriften zijn vastgelegd in het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (2003).
- 10 De meest voor de handliggende alternatieve oplossingen waren gebaseerd (1) de uitgestelde uitkering van de BTW-compensatie op investeringsuitgaven en (2) een lagere uitname uit het gemeente- en provinciefonds. De beide oplossingen zijn vanwege hun administratieve complexiteit (2) en de belasting van de Rijksbegroting (1) niet toegepast.
- 11 Tweede Kamer (2001).